



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-5-2022

Αριθμός απόφασης: 1983

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26-01-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ κατοίκου κατά της με αρ. /27-12-2021 Πράξης Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. /27-12-2021 Πράξη Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 27-12-2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-1-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αρ. /27-12-2021 Πράξη Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 20.335,52€ πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 10.167,76€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.273,70€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **31.776,98€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ανυπαρξία των νόμιμων και ουσιαστικών προϋποθέσεων για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. -Εσφαλμένο το πόρισμα του ελέγχου αναφορικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις θεωρούμενες ως προσαύξηση περιουσίας ύψους 66.584,50€. Οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν πιστώσεις από έσοδα της εταιρείας συμφερόντων του με ανάλογη δραστηριότητα και με την επωνυμία με ΑΦΜ-Εσφαλμένο το πόρισμα του ελέγχου αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές ύψους 5.875,15€ λόγω μη αναγνώρισης δαπανών τόκων της ΕΤΕ.

2. Μη νόμιμη άλλως πλημμελής αιτιολογία-παράβαση των κανόνων περί του βάρους απόδειξης.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 παρ. 5 του ν. Ν. 4308/2014**: *«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»*.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ.8 ν. 4308/2015** ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας

μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21 του ν.4172/2013](#), όπως ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 01.01.2014 και μετά, ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21](#) του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και

ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.[..]»

Επειδή σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1175/2017](#) του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

[..]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 65 του ν. 4174/2013** ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 27-12-2021 σχετική έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Α΄ Πατρών, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο, βάσει της με αρ. /2021 σχετικής εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ, έγινε έλεγχος της προσκομισθείσας κατάστασης συμφωνητικών αρ. 8 παρ. 16 ν.1882/90 με αριθ. /21-10-2014, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι μεταξύ του προσφεύγοντα και της συντάχθηκε το από **21-10-2014 συμφωνητικό** για την παραχώρηση από τον προσφεύγοντα στην επτά στούντιο και τεσσάρων διαμερισμάτων για την εξυπηρέτηση των πελατών της Από το προαναφερθέν συμφωνητικό προκύπτει η διάρκεια του συμφωνητικού, η οποία αφορά την τουριστική περίοδο του 2015, τα ποσά του συμφωνητικού για τις αντίστοιχες περιόδους και τέλος αναφέρονται ο αριθμός των στούντιο και διαμερισμάτων που δεσμεύονται. Περαιτέρω, στην οικεία έκθεση ελέγχου παρατίθεται πίνακας όπου παρουσιάζονται αναλυτικά οι χρεώσεις ανά περίοδο για τα δεσμευμένα στούντιο και διαμερίσματα καθώς και πίνακας με τα Τ.Π.Υ. που έχουν εκδοθεί από τον προσφεύγοντα προς την Συνεπώς ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς επίσης και το από 21-10-2014 συμφωνητικό ανάμεσα στον προσφεύγοντα και την διαπίστωσε **διαφορά εσόδων συμφωνητικού-εκδοθέντων Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 28.457,46 ευρώ.**

Επειδή ο προσφεύγων, αναφορικά με τη διαπιστωθείσα παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, δεν προσκόμισε, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την κατάθεση της παρούσας, στοιχεία που να αποδεικνύουν την τιμολόγηση προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία της αποζημίωσής του για τις επικαλούμενες κρατήσεις βάσει του από 21-10-2014 συμφωνητικού, για τις οποίες δεν εμφανίστηκε τελικά πελάτης.

Επειδή περαιτέρω, κατόπιν της με αρ. /22-5-2019 εντολής ελέγχου, ο έλεγχος διενήργησε έλεγχο στο ηλεκτρονικό αρχείο από το Μητρώο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα έτη 2014-2015, από την επεξεργασία του οποίου διαπιστώθηκαν για το φορολογικό έτος 2015 τα κάτωθι:

Α) Μη ονομαστικές πιστώσεις συνολικής αξίας 33.484,75€ (ως σχετ. Πιν. 1 σελ.6 έκθεσης) για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο αιτιολόγησής τους και συνεπώς κρίθηκαν

από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 αρθ. 21 ν. 4172/2013.

Β) Ονομαστικές πιστώσεις ύψους 66.584,50€ (ως σχετ. Πιν.2 σε.7 έκθεσης) από τις οποίες οι πιστώσεις συνολικής αξίας **38.585,00€**, για τις οποίες δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο αιτιολόγησής τους και συνεπώς κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 αρθ. 21 ν. 4172/2013, ενώ οι υπόλοιπες πιστώσεις ύψους 27.989,50€ διαπιστώθηκε ότι αυτές εντάσσονται στο πλαίσιο τμηματικών καταβολών για την εξόφληση της συνολικής αξίας του από 21/10/2014 συμφωνητικού αξίας 51.544,75€ και συνεπώς κρίθηκαν αιτιολογημένες.

Γ) Μη αναγνώριση δαπανών συνολικής αξίας **9.524,66€** (5.875,15€ +3.649,51€) καθότι δεν προσκομίστηκαν τα παραστατικά των εν λόγω δαπανών.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία κατ'άρθρο 64 ν. 4174/2013, στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων όσο και την απόκρυψη εσόδων για την ελεγχόμενη περίοδο, τη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του αρθ.21 ν. 4172/2013 και την μη αναγνώριση έκπτωσης δαπανών για το ελεγχόμενο έτος. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2021 σχετική έκθεση ελέγχου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί έλλειψης αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει μη αποδεκτός. Περαιτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός ότι οι διαπιστωθείσες διαφορές του ελέγχου αφορούν τις κρατήσεις οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν τυγχάνει ομοίως απορριπτέος καθότι αναπόδεικτος, δεδομένου ότι ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την κατάθεση της παρούσας προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον επικαλούμενο ισχυρισμό και σε κάθε περίπτωση να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 του ν. Ν. 4308/2014. Επιπροσθέτως, αναφορικά με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί εσφαλμένου πορίσματος του ελέγχου ως προς τη διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας καθώς και ως προς τη μη αναγνώριση δαπανών τόκων ποσού 5.875,15€, αυτοί τυγχάνουν απορριπτέοι λόγω μη προσκόμισης αποδεικτικών των ισχυρισμών του, ήτοι ομοίως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-1-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ

....., και την επικύρωση της με αρ. /2021 Πράξης Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2015

-Υπ' αρ. /2021 Πράξης Οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: 31.776,98€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.